

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 16 de mayo de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Procedimientos de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución — Directiva 2008/9/CE — Artículo 20 — Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución — Información que debe facilitarse en el plazo de un mes — Archivo del procedimiento debido a la falta de respuesta del sujeto pasivo en dicho plazo — Artículo 23 — Negativa a tener en cuenta la información presentada por primera vez durante el procedimiento de recurso — Principio de efectividad — Principio de neutralidad del IVA — Principio de buena administración»

En el asunto C-746/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 18 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de diciembre de 2022, en el procedimiento entre

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl y J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Slovenské Energetické Strojárne a.s., por los Sres. P. Barta, T. Fehér y P. Jalsovszky, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por las Sras. Zs. Bodnár, J. Haunold y E. d’Ursel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. A. Tokár, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 20, apartado 2, y 23 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23), del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), de los artículos 167 y 169 a 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de efectividad y de proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Slovenské Energetické Strojárne a.s. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de segundo grado») en relación con el archivo del procedimiento de devolución del IVA iniciado por dicha sociedad respecto al IVA soportado por esta durante el año 2020.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

- 3 A tenor del artículo 167 de la Directiva del IVA:
«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»
- 4 En virtud del artículo 170 de dicha Directiva:
«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo [...] 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:
[...]
b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquirente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.»
- 5 El artículo 171, apartado 1, de la referida Directiva dispone lo siguiente:
«La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.»
Directiva 2008/9
- 6 A tenor del considerando 3 de la Directiva 2008/9:
«El nuevo procedimiento debe mejorar la posición de las empresas, pues los Estados miembros estarán obligados a pagar intereses si se ha realizado tarde la devolución, y reforzará el derecho de las empresas a recurrir.»

7 El artículo 1 de dicha Directiva dispone:

«La presente Directiva establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en el artículo 170 de la [Directiva del IVA], a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.»

8 El artículo 19, apartado 2, de la Directiva 2008/9 establece que:

«El Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.»

9 El artículo 20 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«1. Cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada, podrá solicitar por vía electrónica la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2. [...]

De ser necesario, el Estado miembro de devolución podrá solicitar información ulterior.

Cuando [el] Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, la información solicitada de conformidad con el presente apartado podrá, asimismo, incluir la presentación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes. [...]

2. El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada con arreglo al apartado 1 en un plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte de su destinatario.»

10 A tenor del artículo 21, párrafo primero, de la referida Directiva:

«Cuando el Estado miembro de devolución solicite información adicional, informará al solicitante de su decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución en el plazo de dos meses tras el recibo de la información solicitada o, si no hubiere recibido contestación a su solicitud, dentro de dos meses a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 20, apartado 2. No obstante, el período disponible para tomar la decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada tendrá en cualquier caso una duración mínima de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud en el Estado miembro de devolución.»

11 El artículo 23 de la mencionada Directiva establece:

«1. Si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

2. Contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.

Cuando, con arreglo a la legislación del Estado miembro de devolución, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución en los plazos fijados en la presente Directiva no sea considerado como una aceptación ni como un rechazo de dicha solicitud, todos los procedimientos administrativos y judiciales que sean accesibles en dicha situación a los sujetos pasivos que estén establecidos en ese Estado miembro deberán ser igualmente accesibles al solicitante. De no existir dichos procedimientos, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución dentro los plazos fijados se considerará como un rechazo de dicha solicitud.»

12 El artículo 26 de la Directiva 2008/9 dispone:

«Si la devolución se abona con posterioridad al último día de pago de conformidad con el artículo 22, apartado 1, el Estado miembro de devolución deberá al solicitante un interés sobre el importe de la devolución que debe abonarle.

El párrafo primero no será de aplicación si el solicitante no presentó en el debido plazo al Estado miembro de devolución la información adicional o información ulterior requerida. [...]»

Derecho húngaro

Ley del IVA

- 13 El artículo 251/F de la az átalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (Ley n.º CXXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«(1) Si la Administración tributaria nacional considera, sobre la base de los datos o de cualquier otra información de que disponga, que no puede adoptarse una decisión motivada respecto a la solicitud de devolución del impuesto en el plazo establecido en el artículo 251/E, apartado 1, podrá, mediante una solicitud por escrito, solicitar datos e información adicionales:

- a) a un sujeto pasivo no establecido en el territorio nacional,
- b) a la autoridad competente material y territorialmente que haya registrado al sujeto pasivo no establecido en el territorio nacional como sujeto pasivo establecido en dicho Estado, con arreglo al artículo 244, apartados 2 y 3, o
- c) a un tercero, cuando existan motivos razonables para creer que puede realizar una aportación sustancial a la evaluación de la solicitud de reembolso.

[...]

(3) Mediante la solicitud por escrito a que se refieren los apartados 1 y 2, podrá reclamarse el ejemplar original o una copia certificada conforme del documento contemplado en el artículo 127, apartado 1, letras a), c) y d), a nombre del sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio nacional, que acredite la realización de la operación, si existen dudas razonables sobre la base jurídica de la devolución del impuesto o sobre el importe del impuesto soportado cuya devolución se solicita. [...]

(4) El plazo de respuesta será de un mes a partir de la fecha de notificación de la solicitud a que se refieren los apartados 1 y 2.»

- 14 El artículo 251/I, apartado 4, de la Ley del IVA establece:

«En caso de retraso en el pago de la devolución del impuesto por la Administración tributaria nacional, se devengarán intereses de demora por cada día de retraso. La Administración tributaria nacional no estará obligada a pagar dichos intereses si el sujeto pasivo no establecido en el territorio nacional no ha dado, en el plazo previsto para pronunciarse, una respuesta completa sobre el fondo a la solicitud de información a que se refiere el artículo 251/F, apartados 1 y 2.»

Ley Reguladora de la Administración Tributaria

- 15 El artículo 49, apartado 1, letra b), de la az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Ley n.º CLI de 2017, Reguladora de la Administración Tributaria) (en lo sucesivo, «Ley de Administración Tributaria») establece:

«La Administración tributaria procederá al archivo del procedimiento cuando:

[...]

- b) el solicitante, tras haber sido requerido para ello por la Administración tributaria, no haya presentado ninguna declaración o haya incumplido su obligación de subsanación y, a falta de tal

declaración o subsanación, no pueda tramitarse la solicitud y, de oficio, no se tramite el procedimiento.»

16 El artículo 124, apartados 3 y 4, de la referida Ley dispone:

«(3) Salvo que concurra una causa de nulidad, el solicitante no podrá, ni en su recurso ni en el procedimiento que le sigue, alegar hechos nuevos, ni invocar o aportar nuevas pruebas de las que tuviera conocimiento antes de la adopción de la resolución de primer grado, pero que no hubiera comunicado, en lo que se refiere a una prueba, cuando la Administración tributaria le hubiera instado a ello, o que no hubiera alegado, en lo que respecta a un hecho.

(4) La solicitud a que se refiere el apartado 3 contendrá una descripción de las constataciones y circunstancias sobre las que la Autoridad tributaria requiera al contribuyente para que presente pruebas, así como una advertencia sobre las consecuencias jurídicas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Slovenské Energetické Strojárne es una sociedad establecida en Eslovaquia que desarrolla su actividad en el sector de la energía, concretamente realizando trabajos de ingeniería relacionados con centrales eléctricas.

18 En 2020, esta sociedad prestó servicios de montaje e instalación en la central eléctrica de Újpest (Hungria). Para ello, adquirió diversos bienes e hizo uso de diferentes prestaciones de servicios en Hungria.

19 El 18 de febrero de 2021, dicha sociedad, como sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, a saber, en Eslovaquia, presentó ante la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Dirección Preferente de Hacienda y Aduanas de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungria) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») una solicitud de devolución del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en Hungria durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020. Esta solicitud de devolución, por importe de 37 013 654 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 97 400 euros), se basaba en diecinueve facturas emitidas por los proveedores de dichos bienes y servicios.

20 El 22 de febrero de 2021, con arreglo al artículo 251/F, apartado 1, de la Ley del IVA, la autoridad tributaria de primer grado dirigió una solicitud de información a Slovenské Energetické Strojárne con el fin de dilucidar los hechos y determinar la procedencia del derecho al reembolso del IVA solicitado por esta última sociedad. Más concretamente, la referida autoridad solicitó que se le comunicaran, en el plazo de un mes desde la notificación de la solicitud de información, varios documentos relacionados con la solicitud de devolución.

21 Dicha solicitud fue enviada a la dirección electrónica de Slovenské Energetické Strojárne y se considera recibida por esta.

22 Mediante resolución de 6 de mayo de 2021 (en lo sucesivo, «resolución de primer grado»), la autoridad tributaria de primer grado procedió, con arreglo al artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria, a archivar el procedimiento de devolución del IVA debido a que la referida sociedad no había facilitado la información solicitada por dicha autoridad y a que, sobre la base de la información disponible, no era posible determinar los hechos en que se basaba esa solicitud con la exactitud exigida.

23 El 9 de junio de 2021, Slovenské Energetické Strojárne presentó un recurso en vía administrativa contra dicha resolución ante la autoridad tributaria de segundo grado. Adjuntó como anexo a su recurso todos los documentos cuya presentación se había solicitado mediante la solicitud de información.

24 Mediante resolución de 20 de julio de 2021, la autoridad tributaria de segundo grado confirmó la resolución de primer grado, al considerar, en particular, que no podía tener en cuenta los documentos adjuntos al recurso, puesto que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria

prohíbe la presentación de nuevas pruebas en apoyo de un recurso cuando el recurrente tenía conocimiento de tales pruebas antes de la adopción de la resolución de primer grado.

- 25 Slovenské Energetické Strojárne interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 20 de julio de 2021 ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 26 Ante ese órgano jurisdiccional, la referida sociedad sostiene que el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria no es aplicable en el marco de un procedimiento de devolución del IVA. Considera que la prohibición de aportar pruebas nuevas prevista en la citada disposición constituye una limitación material del derecho a recurrir previsto en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9. A su juicio, el plazo de subsanación de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la citada Directiva en caso de solicitud de información adicional por parte de la Administración tributaria para responder a una solicitud de devolución del IVA no tiene carácter de plazo de caducidad. Sostiene que, con arreglo al artículo 26 de dicha Directiva y al artículo 251/I, apartado 4, de la Ley del IVA, la única consecuencia a la que se expone el solicitante que no respete dicho plazo es que ya no podrá reclamar el pago de intereses en caso de demora en la devolución.
- 27 Según la autoridad tributaria de segundo grado, el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria es aplicable al caso de autos. Esta disposición, que, en su opinión, respeta los principios de equivalencia y de efectividad, pretende únicamente impedir que el procedimiento de recurso se prolongue en el tiempo. Considera, por otra parte, que la expiración de dicho plazo de subsanación no supone la pérdida del derecho, ya que es posible presentar un recurso para solicitar que se deje sin efecto la caducidad.
- 28 Así pues, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si la prohibición de aportar nuevas pruebas prevista en el artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria es contraria al artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2008/9, dado que dicha prohibición puede suponer una restricción material del derecho a recurrir del sujeto pasivo.
- 29 Dicho órgano jurisdiccional se pregunta también, en segundo lugar, si esa prohibición no tiene por efecto transformar el plazo de subsanación de un mes, previsto en el artículo 251/F, apartado 4, de la Ley del IVA, en un plazo de caducidad, habida cuenta de que los documentos no aportados en ese plazo no pueden tenerse en cuenta una vez expirado este, en particular en la fase de recurso en sede administrativa.
- 30 A este respecto, se pregunta sobre la proporcionalidad de esa prohibición, en particular a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta. Si bien el Tribunal de Justicia ha declarado, en la sentencia de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 no es un plazo de caducidad, el órgano jurisdiccional remitente señala que las circunstancias del litigio del que conoce difieren de las del asunto que dio lugar a dicha sentencia, ya que el procedimiento administrativo húngaro tiene dos grados y el Derecho húngaro prevé expresamente la aplicación, en el marco del procedimiento de segundo grado, de la prohibición de presentar nuevas pruebas.
- 31 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Directiva 2008/9 autoriza a la Administración tributaria a archivar el procedimiento de devolución del IVA, ya que esta Directiva solo prevé la adopción de una decisión de aceptación o de denegación de la solicitud de devolución del IVA, a saber, una decisión sobre el fondo.
- 32 En esas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 23, apartado 2, de la Directiva [2008/9] en el sentido de que es conforme con los requisitos establecidos en esa Directiva respecto a los recursos una normativa nacional —en concreto, el artículo 124, apartado 3, de la [Ley de Administración Tributaria]— que, a efectos de la evaluación de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Directiva [del IVA], no permite que en la fase de recurso se aleguen hechos nuevos ni se invoquen o aporten pruebas nuevas que el solicitante conocía antes de la

adopción de la resolución de primer grado, pero que no presentó, pese a ser requerido para ello por la autoridad tributaria, o no invocó, generándose de este modo una restricción material que excede de los requisitos formales y en materia de plazos establecidos por la Directiva 2008/9?

- 2) ¿Implica una respuesta afirmativa a la primera cuestión que el plazo de un mes señalado en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 ha de considerarse perentorio? ¿Es conforme todo esto con el postulado del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el artículo 47 de la [Carta], así como con los artículos 167, 169, 170 y 171, apartado 1, de la Directiva del IVA y con los principios fundamentales de neutralidad [del IVA], efectividad y proporcionalidad desarrollados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea?
- 3) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9 acerca de la denegación de la solicitud de devolución en su totalidad o en parte en el sentido de que es conforme con ello una normativa nacional —en concreto, el artículo 49, apartado 1, letra b), de la Ley de Administración Tributaria— en cuya virtud la autoridad tributaria archivará el procedimiento en caso de que el sujeto pasivo solicitante no responda a un requerimiento de la autoridad tributaria ni cumpla con su obligación de subsanación y, a falta de ello, no sea posible evaluar la solicitud, sin que se continúe la tramitación del procedimiento de oficio?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 33 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, en relación con los principios de neutralidad del IVA y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe a un sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de devolución del IVA aportar, en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho sujeto pasivo no haya facilitado a esta última autoridad en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva. En este contexto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si ese plazo constituye un plazo de caducidad y, en caso afirmativo, si esa caducidad es compatible con el artículo 47 de la Carta.
- 34 Cabe recordar, con carácter preliminar, que, con arreglo a su artículo 1, la Directiva 2008/9 tiene por objeto establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en el artículo 170 de la Directiva del IVA, a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Directiva 2008/9.
- 35 Al igual que el derecho a deducción, el derecho a la devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. El régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 36 Este principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 37 No obstante, no sucede así cuando el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de

21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 77 y jurisprudencia citada).

- 38 Por lo que respecta a las condiciones de ejercicio del derecho a la devolución del IVA, el artículo 20 de la Directiva 2008/9 ofrece al Estado miembro de devolución, cuando este estime que no dispone de la información necesaria para adoptar una resolución sobre la totalidad o una parte de la devolución solicitada, la posibilidad de solicitar, en particular al sujeto pasivo o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, información adicional, que deberá facilitarse en el plazo de un mes tras la recepción por el destinatario de la solicitud de información (sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 37).
- 39 Como ya declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354), apartado 46, este plazo de un mes establecido en el artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva no constituye un plazo de caducidad.
- 40 Por último, con arreglo al artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del sujeto pasivo ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.
- 41 Esta disposición debe interpretarse a la luz del considerando 3 de dicha Directiva, del que se desprende que esta tiene por objeto, entre otros aspectos, reforzar el derecho de las empresas a recurrir.
- 42 Con arreglo al artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, un recurso como el recurso en vía administrativa controvertido en el litigio principal se rige, por lo que se refiere a la forma y a los plazos a los que está sujeto, por el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de devolución.
- 43 Por tanto, el establecimiento de medidas nacionales que se opongán a tener en cuenta las pruebas presentadas después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre que, no obstante, tales medidas no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 59 y jurisprudencia citada).
- 44 Además, habida cuenta de la jurisprudencia citada en el apartado 39 de la presente sentencia, tales medidas no pueden llevar a reconocer, infringiendo el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9, un efecto de caducidad una vez transcurrido el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la solicitud de información adicional, previsto en dicha disposición, en el que el destinatario de dicha solicitud debe facilitar al Estado miembro de devolución esa información, incluidas, en su caso, pruebas adicionales.
- 45 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, tras haber presentado una solicitud de devolución del IVA, Slovenské Energetické Strojárne recibió de la autoridad tributaria de primer grado una solicitud de información adicional, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 2008/9, pero que no facilitó esa información. La referida sociedad únicamente facilitó la información solicitada en el marco de un recurso administrativo, correspondiente al recurso a que se refiere el artículo 23, apartado 2, de dicha Directiva, presentado ante la autoridad tributaria de segundo grado. Sin embargo, esa información no fue tenida en cuenta, ya que, con arreglo al artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, el solicitante de dicha devolución no puede, en su recurso, aportar nuevas pruebas de las que tuviera conocimiento antes de la adopción de la resolución de primer grado.
- 46 De ello se deduce que el litigio principal no versa sobre el incumplimiento de requisitos formales que impiden aportar la prueba de que se han cumplido los requisitos materiales del derecho a la devolución

del IVA, sino sobre la fecha en la que debe aportarse esa prueba.

- 47 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal tiene por efecto impedir sistemáticamente la devolución del IVA a sujetos pasivos que, pese a haber respondido tardíamente a una solicitud de información adicional, cumplen todos los requisitos materiales para obtener esa devolución. Pues bien, como se ha recordado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, por una parte, el derecho a la devolución del IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse y, por otra parte, el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales.
- 48 En segundo lugar, el Tribunal de Justicia, tras constatar que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 para facilitar información adicional no es un plazo de caducidad, ha declarado que, cuando se deniega una solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el sujeto pasivo que no ha facilitado la información adicional en ese plazo tiene derecho a recurrir esa resolución denegatoria con arreglo al artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de esa Directiva y a subsanar, en el marco de tal recurso, su solicitud de devolución presentando información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 48).
- 49 Como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 53 de sus conclusiones, este criterio jurisprudencial es aplicable independientemente de que el recurso sea un recurso administrativo, como el controvertido en el litigio principal, o de que se trate de un recurso judicial.
- 50 En tercer lugar, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal es contraria a las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, derecho que refleja un principio general del Derecho de la Unión, que son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria. Dicho principio de buena administración exige, en efecto, que una autoridad administrativa como la autoridad tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 51 Pues bien, el hecho de que la Administración tributaria no pueda tener en cuenta, debido al tenor del artículo 124, apartado 3, de la Ley de Administración Tributaria, ninguna respuesta tardía a una solicitud de información adicional, lo que conduce a una denegación sistemática de esas respuestas tardías, lleva necesariamente a esa Administración a infringir este principio, puesto que adopta resoluciones sabiendo que posiblemente están basadas en elementos incompletos, incluso erróneos. Además, ello tiene como efecto que dicha Administración vulnere de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA, al dejar a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 55).
- 52 Por último, en cuarto lugar, cabe señalar que el artículo 26, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9, que se refiere expresamente al supuesto de que un sujeto pasivo no facilite en los plazos establecidos la información adicional que se le ha solicitado, corrobora también la interpretación según la cual el Estado miembro de devolución no puede negarse sistemáticamente a tener en cuenta las respuestas tardías a las solicitudes de información adicional.
- 53 En estas circunstancias, procede declarar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal vulnera el principio fundamental de neutralidad del IVA y, en particular, al otorgar un efecto de caducidad al plazo de un mes establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9, el principio de efectividad.
- 54 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9, en relación

con los principios de neutralidad del IVA y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe a un sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de devolución del IVA aportar, en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho sujeto pasivo no haya facilitado a esta última autoridad en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva, plazo que no constituye un plazo de caducidad.

Tercera cuestión prejudicial

- 55 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una autoridad tributaria debe archivar el procedimiento de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya facilitado, en el plazo establecido, la información adicional solicitada por dicha autoridad con arreglo al artículo 20 de la citada Directiva y, a falta de esa información, no pueda tramitarse la solicitud de devolución del IVA.
- 56 A este respecto, es preciso subrayar que, en la redacción de la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solo menciona el artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9, que dispone que, si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.
- 57 De forma similar, el artículo 21, párrafo primero, de dicha Directiva establece los plazos dentro de los cuales el Estado miembro de devolución, al solicitar información adicional, deberá notificar al solicitante su decisión de aceptar o denegar la solicitud de devolución.
- 58 Así pues, estas disposiciones de la Directiva 2008/9 solo contemplan expresamente la posibilidad de adoptar decisiones de aceptación o de denegación, total o parcial, de la solicitud de devolución del IVA, y no la de proceder al archivo del procedimiento de devolución.
- 59 Por su parte, el artículo 23, apartado 2, párrafo segundo, de dicha Directiva establece ciertamente que, cuando el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución en los plazos fijados en la referida Directiva no sea considerado como una aceptación ni como un rechazo de dicha solicitud, todos los procedimientos administrativos y judiciales que sean accesibles en dicha situación a los sujetos pasivos que estén establecidos en ese Estado miembro deberán ser igualmente accesibles al sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro. De no existir dichos procedimientos administrativos y judiciales, el hecho de no tomar una decisión sobre la solicitud de devolución dentro de los plazos fijados se considerará como un rechazo de dicha solicitud.
- 60 No obstante, en el presente asunto debe señalarse que una decisión de archivo de la solicitud como la controvertida en el litigio principal no equivale en modo alguno a una falta de resolución en el plazo señalado, puesto que tal resolución de archivo pone fin al procedimiento iniciado mediante la solicitud de devolución presentada por el sujeto pasivo sin conceder la devolución solicitada por este y, por lo tanto, debe considerarse que constituye una decisión de denegación de dicha solicitud, en el sentido del artículo 23 de la Directiva 2008/9.
- 61 De ello se deduce que, cuando una solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto del Estado miembro de devolución sea objeto de una decisión de archivo, por una parte, deberá comunicarse al sujeto pasivo la razón del archivo junto con esa decisión, con arreglo al artículo 23, apartado 1, de la Directiva 2008/9, y, por otra parte, deberá poder interponerse un recurso contra dicha decisión ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución, de conformidad con el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de esa Directiva.
- 62 En todo caso, en el marco de tal recurso, el sujeto pasivo deberá tener derecho a aportar la información adicional que no haya facilitado en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9, como se desprende de los apartados 48 y 49 de la presente sentencia.

63 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una autoridad tributaria debe archivar el procedimiento de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya facilitado, en el plazo establecido, la información adicional solicitada por dicha autoridad con arreglo al artículo 20 de esta Directiva y, a falta de esa información, no pueda tramitarse la solicitud de devolución, siempre que se considere que la decisión de archivo constituye una decisión de denegación de la solicitud de devolución, en el sentido del artículo 23, apartado 1, de dicha Directiva, y que pueda ser objeto de un recurso que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

- 1) **El artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, en relación con los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad,**

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe a un sujeto pasivo que haya presentado una solicitud de devolución del IVA aportar, en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho sujeto pasivo no haya facilitado a esta última autoridad en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva, plazo que no constituye un plazo de caducidad.

- 2) **El artículo 23 de la Directiva 2008/9**

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una autoridad tributaria debe archivar el procedimiento de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya facilitado, en el plazo establecido, la información adicional solicitada por dicha autoridad con arreglo al artículo 20 de esta Directiva y, a falta de esa información, no pueda tramitarse la solicitud de devolución, siempre que se considere que la decisión de archivo constituye una decisión de denegación de la solicitud de devolución, en el sentido del artículo 23, apartado 1, de dicha Directiva, y que pueda ser objeto de un recurso que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva.

Firmas